



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2020 m. gegužės 14 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – SESV 49 ir 54 straipsniai – Įsisteigimo laisvė – Mokesčių teisės aktai – Pelno mokestis – Patronuojančiosios ir patronuojamosios bendrovės – Vertikalus ir horizontalus integravimas mokesčių tikslais“

Byloje C-749/18

dėl *Cour administrative* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Liuksemburgas) 2018 m. lapkričio 29 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2018 m. lapkričio 30 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

B ir kt.

prieš

Administration des contributions directes

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Arabadjiev (pranešėjas), Teisingumo Teismo pirmininkas K. Lenaerts, atliekantis antrosios kolegijos teisėjo pareigas, teisėjai P.G. Xuereb, T. von Danwitz ir A. Kumin,

generalinis advokatas P. Pikamäe,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- B ir kt., atstovaujimų advokato G. Simon,
- Liuksemburgo vyriausybės, atstovaujamos D. Holderer,
- Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos *avvocato dello Stato* P. Gentili,
- Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels ir A. Armenia,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

* Proceso kalba: prancūzų.

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl SESV 49 ir 54 straipsnių išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant trijų pagal Liuksemburgo teisę įsteigtų bendrovių B, C ir D ginčą su *Administration des contributions directes* (Tiesioginių mokesčių administratorius, Liuksemburgas) dėl bendro jų prašymo taikyti integravimo mokesčių tikslais schemą 2013 ir 2014 mokesčiais metais atmetimo.

Teisinis pagrindas

- 3 *Loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu* (Iš dalies pakeistas 1967 m. gruodžio 4 d. Pajamų mokesčio įstatymas (*Mémorial A*, 1967, p. 1228)) 2014 ir 2013 mokesčiais metais taikytos redakcijos 164bis straipsnyje (toliau – PMĮ 164bis straipsnis) buvo numatyta:

„(1) Visiškai apmokestinamos kapitalo bendrovės rezidentės, kurių ne mažiau kaip 95 % kapitalo tiesiogiai ar netiesiogiai priklauso kitai visiškai apmokestinamai kapitalo bendrovei rezidentei arba kapitalo bendrovės nerezidentės nacionalinei nuolatinei buveinei, visiškai apmokestinamai mokesčiu, atitinkančiu juridinių asmenų pajamų mokestį, pateikusios prašymą, mokesčių tikslais gali būti integruotos į patronuojančiąją bendrovę arba nacionalinę nuolatinę buveinę taip, kad atitinkamus jų mokesčius rezultatus būtų galima susieti su patronuojančiosios bendrovės arba nacionalinės nuolatinės buveinės mokesčiais rezultatais.

<...>

(4) Integravimo mokesčių tikslais schema taikoma remiantis patronuojančiosios bendrovės arba nacionalinės nuolatinės buveinės ir atitinkamų patronuojamųjų bendrovių bendru rašytiniu prašymu. Prašymą reikia pateikti Tiesioginių mokesčių administratoriui prieš pasibaigiant pirmiesiems laikotarpiu, kuriam prašoma taikyti integravimo mokesčių tikslais schemą, mokesčiais metams, o tas laikotarpis turi trukti ne mažiau kaip 5 mokesčius metus. <...>“

- 4 PMĮ 164bis straipsnis buvo iš dalies pakeistas 2015 m. gruodžio 18 d. įstatymu (*Mémorial A*, 2015, p. 5989) nuo 2015 m. sausio 1 d. (toliau – iš dalies pakeistas PMĮ 164bis straipsnis). Ši nuostata suformuluota taip:

„(1) Šiame straipsnyje:

1. integruotoji bendrovė – visiškai apmokestinama kapitalo bendrovė rezidentė arba kapitalo bendrovės nerezidentės nuolatinė buveinė, kuri visiškai apmokestinama mokesčiu, atitinkančiu juridinių asmenų pajamų mokestį;
2. integruojančioji patronuojančioji bendrovė – visiškai apmokestinama kapitalo bendrovė rezidentė arba kapitalo bendrovės nerezidentės nuolatinė buveinė, kuri visiškai apmokestinama mokesčiu, atitinkančiu juridinių asmenų pajamų mokestį;
3. neintegruojančioji patronuojančioji bendrovė – visiškai apmokestinama kapitalo bendrovė rezidentė arba kapitalo bendrovės nerezidentės nuolatinė buveinė, kuri visiškai apmokestinama mokesčiu, atitinkančiu juridinių asmenų pajamų mokestį, arba kitos valstybės, kuri yra Europos ekonominės erdvės (EEE) susitarimo šalis, kapitalo bendrovė rezidentė, kuri visiškai apmokestinama mokesčiu,

atitinkančiu juridinių asmenų pajamų mokestį, arba kitos valstybės, kuri yra [EEE] susitarimo šalis, kapitalo bendrovės rezidentės nuolatinė buveinė, kuri visiškai apmokestinama mokesčiu, atitinkančiu juridinių asmenų pajamų mokestį;

4. integruojančioji patronuojamoji bendrovė – visiškai apmokestinama kapitalo bendrovė rezidentė arba kapitalo bendrovės nerezidentės nuolatinė buveinė, kuri visiškai apmokestinama mokesčiu, atitinkančiu juridinių asmenų pajamų mokestį;
5. integruotoji grupė – grupė, kurią sudaro integruojanti patronuojančioji bendrovė ir integruota (–os) bendrovė (–ės), kaip tai suprantama pagal antrą pastraipą, arba grupė, kurią sudaro integruojanti patronuojamoji bendrovė ir integruota (–os) bendrovė (–ės), kaip tai suprantama pagal trečią pastraipą. Integruotos grupės narys negali tuo pat metu priklausyti kitai integruotai grupei.

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 5 B yra pagal Liuksemburgo teisę įsteigta mokesčių tikslais Liuksemburge reziduojanti bendrovė, kurios patronuojančioji bendrovė yra pagal Prancūzijos teisę įsteigta akcinė bendrovė A, mokesčių tikslais reziduojanti Prancūzijoje.
- 6 Nuo 2008 m. sausio 1 d. B su savo patronuojamąja bendrove E pagal integravimo mokesčių tikslais schemą sudarė vertikalią integruotąją grupę, kaip tai suprantama pagal PMĮ 164bis straipsnį. Pamažu ši grupė buvo išplėsta, kad apimtų kitas B patronuojamasias bendroves, taip: nuo 2010 m. sausio 1 d. – bendrovę F, nuo 2011 m. sausio 1 d. – bendrovę G, kuri vėliau buvo prijungta prie bendrovės F, nuo 2012 m. sausio 1 d. – bendrovę H ir nuo 2013 m. sausio 1 d. – bendroves I, J, K ir L. Dėl šios laipsniškai išplėstos vertikalios integruotos mokesčių tikslais grupės B prisiėmė grupės vadovujančiosios bendrovės vaidmenį, nes turėjo ne mažiau kaip 95 % visų buveinę ir centrinę administraciją Liuksemburge turinčių patronuojamųjų bendrovių įstatinio kapitalo, ir visų grupės bendrovių rezultatas buvo konsoliduotas, kad būtų apmokestintas B bendrovėje.
- 7 C ir D yra pagal Liuksemburgo teisę įsteigtos Liuksemburge mokesčių tikslais reziduojančios bendrovės, kurių kapitalas netiesiogiai priklauso pagal Prancūzijos teisę įsteigtai bendrovei A, o bendrovei B nepriklauso jokia šių dviejų bendrovių kapitalo dalis.
- 8 Dviem 2014 m. gruodžio 8 d. raštais, pateiktais 2014 m. gruodžio 22 d., B, C ir D pateikė prašymus taikyti integravimo mokesčių tikslais schemą, kaip ji suprantama pagal PMĮ 164bis straipsnį, atitinkamai nuo 2013 m. sausio 1 d. ir 2014 m. sausio 1 d.
- 9 2015 m. vasario 3 d. sprendimu Tiesioginių mokesčių administratoriaus *Sociétés 6 skyrius* (6–asis bendrovių skyrius, Liuksemburgas, toliau – mokesčių skyrius) atmetė šiuos prašymus, motyvuodamas tuo, kad B, C ir D neatitiko PMĮ 164bis straipsnyje numatytų sąlygų.
- 10 Kadangi į 2015 m. balandžio 27 d. pateiktą skundą dėl šio sprendimo nebuvo atsakyta, 2016 m. rugpjūčio 12 d. B, C ir D pareiškė ieškinį *Tribunal administratif* (Administracinis teismas, Liuksemburgas), kuriuo prašė pakeisti arba panaikinti 2015 m. vasario 3 d. mokesčių skyriaus sprendimą.
- 11 2017 m. gruodžio 6 d. sprendimu *Tribunal administratif* (Administracinis teismas) pripažino ieškinį nepagrįstu tiek, kiek jis susijęs su integravimo mokesčių tikslais schemos taikymu nuo 2013 m. sausio 1 d., motyvuodamas tuo, kad prašymas šiuo klausimu turėjo būti pateiktas administratoriui prieš pasibaigiant pirmajam laikotarpiui, kuriam prašoma taikyti integravimo mokesčių tikslais schemą, t. y. iki 2013 m. pabaigos.

- 12 Vis dėlto, kiek tai susiję su 2014 mokesčiais metais, *Tribunal administratif* (Administracinis teismas) pripažino ieškinį pagrįstu ir nusprendė, kad draudimas kitoje valstybėje narėje įsteigta patronuojančiajai bendrovei nerezidentei sudaryti vienetą mokesčių tikslais tarp savo patronuojamųjų bendrovių rezidenčių, kaip numatyta PMI 164bis straipsnyje, nors ta pati galimybė patronuojančiajai bendrovei rezidentei suteikiama vertikalčiai integruojant, yra nesuderinamas su SESV 49 ir 54 straipsniuose numatytais judėjimo ir įsisteigimo laisvėmis.
- 13 2018 m. sausio 15 d. B, C ir D pateikė apeliacinį skundą dėl šio sprendimo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui – *Cour administrative* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Liuksemburgas) tiek, kiek jų ieškinys dėl 2013 mokesčių metų buvo pripažintas nepagrįstu. Šių bendrovių teigimu, Sąjungos teisės veiksmingumo principui prieštarauja atsisakymas joms taikyti integravimo mokesčių tikslais schemą nuo 2013 m. sausio 1 d., nes nebuvo laikytasi vien formalios sąlygos, t. y. nebuvo laikytasi termino, per kurį turi būti pateiktas prašymas. Šią sąlygą būtų buvę pernelyg sunku įvykdyti, atsižvelgiant į 2013 m. Liuksemburgo administracinę ir teismų praktiką, draudžiančią bet kokią prašymą dėl horizontalaus integravimo mokesčių tikslais. B, C ir D pateikė prašymą, kai tik 2014 m. birželio 12 d. Sprendime *SCA Group Holding ir kt.* (C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758) buvo nustatyti teisiniai argumentai, kuriais jos pagal Sąjungos teisę galėjo remtis savo teise į Liuksemburgo teisės aktuose numatytą integravimo mokesčių tikslais schemą, atsižvelgiant į jau egzistuojančią integruotą mokesčių tikslais grupę.
- 14 Tiesioginių mokesčių administratorius prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme prašo patvirtinti 2017 m. gruodžio 6 d. *Tribunal administratif* (Administracinis teismas) sprendimą tiek, kiek jis patvirtino atsisakymą taikyti integravimo mokesčių tikslais schemą laikotarpiui nuo 2013 m. sausio 1 d. Vis dėlto šis administratorius pateikė priešpriešinį apeliacinį skundą dėl šio sprendimo tiek, kiek *Tribunal administratif* (Administracinis teismas) pripažino B, C ir D skundą dėl 2014 mokesčių metų pagrįstu.
- 15 Tokiomis sąlygomis *Cour administrative* (Aukščiausiasis administracinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
- „1. Ar SESV 49 ir 54 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos yra draudžiami valstybės narės teisės aktai, kuriais nustatoma integravimo mokesčių tikslais schema, pagal kurią, viena vertus, leidžiama konsoliduoti tos pačios grupės bendrovių rezultatus pasinaudojant tik vertikalaus integravimo mokesčių tikslais schema, apimančia patronuojančiąją bendrovę rezidentę arba patronuojančiosios bendrovės nerezidentės nacionalinę nuolatinę buveinę ir jos patronuojamąsias bendroves rezidentes, ir, kita vertus, draudžiama išimtinai horizontalaus integravimo mokesčių tikslais schema, apimanti vien patronuojamąsias bendroves – tiek tuo atveju, kai patronuojančioji bendrovė yra nerezidentė ir neturi nacionalinės nuolatinės buveinės, tiek tuo atveju, kai patronuojančioji bendrovė yra rezidentė arba nerezidentė, bet turi nacionalinę nuolatinę buveinę?
2. Jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar SESV 49 ir 54 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos yra draudžiami tie patys valstybės narės teisės aktai, kuriais nustatoma integravimo mokesčių tikslais schema ir, konkrečiai kalbant, tais teisės aktais grindžiamas griežtas vertikalaus integravimo (pagrindinės patronuojančiosios bendrovės ir jos tiesiogiai arba netiesiogiai patronuojamųjų bendrovių) ir horizontalaus integravimo (dviejų ar daugiau pagrindinės patronuojančiosios bendrovės patronuojamųjų bendrovių, kurios nepatenka į integravimo mokesčių tikslais schemą) atskyrimas ir dėl jo kylanti pareiga prieš įgyjant teisę įsteigti horizontaliai mokesčių tikslais integruotą grupę nutraukti ankstesnį vertikalų integravimą mokesčių tikslais,
- jei anksčiau buvo sudaryta vertikalaus integravimo mokesčių tikslais schema, apimanti pagrindinę patronuojančiąją bendrovę nagrinėjamos valstybės narės rezidentę (kuri kartu yra kitoje valstybėje narėje reziduojančiai pagrindinei patronuojančiajai bendrovei tarpininkaujanti patronuojamoji bendrovė) ir pagrindinės patronuojančiosios bendrovės patronuojamąsias

bendrovės rezidentės, nes pagal atitinkamos valstybės narės teisės aktus siekiant pasinaudoti schema, neatsižvelgiant į tai, kad pagrindinė patronuojančioji bendrovė yra kitos valstybės narės rezidentė, leidžiama tik vertikalus integravimo mokesčių tikslais schema,

jei atitinkamoje valstybėje narėje įregistruotos pagrindinės integruojančios bendrovės seserinėms bendrovėms (taigi ir pagrindinės patronuojančiosios bendrovės, kuri yra kitos valstybės narės rezidentė, patronuojamosioms bendrovėms) neleidžiama pasinaudoti esama integravimo mokesčių tikslais schema, nes šios dvi vertikalus ir horizontalus integravimo mokesčių tikslais schemas yra nesuderinamos tarpusavyje, ir

- jei šių seserinių bendrovių rezultato įtraukimas į grupės bendrovių konsoliduotąjį rezultatą lemtų anksčiau įsteigtos vertikalus integravimo mokesčių tikslais schemas panaikinimą – sukeltų neigiamų mokesčių pasekmių dėl to, kad nebuvo paisyta nacionalinės teisės aktuose nustatyto minimalaus integravimo laikotarpio, – ir naujos horizontalus integravimo mokesčių tikslais schemas sukūrimą, net jeigu integruojanti bendrovė rezidentė (kurios lygmeniu konsoliduojami mokesčių tikslais integruotų bendrovių rezultatai) liktų ta pati?
3. Jeigu ir į antrąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar SESV 49 ir 54 straipsniai kartu su Sąjungos teisės veiksmingumo principu turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami tie patys valstybės narės teisės aktai, susiję su integravimo mokesčių tikslais schema, ir, visų pirma, jų nuostata, pagal kurią privaloma bet kokią prašymą leisti pasinaudoti integravimo mokesčių tikslais schema pateikti kompetentingai institucijai iki pirmųjų finansinių metų, kuriems prašoma taikyti tą schemą, pabaigos tuo atveju,
- jei, gavus teigiamus atsakymus į du pirmuosius klausimus, pagal tuos teisės aktus, pažeidžiant įsisteigimo laisvės principą, būtų nenumatyta galimybė horizontalus integravimo mokesčių tikslais schemą taikyti tik tos pačios patronuojančiosios bendrovės patronuojamosioms bendrovėms ir iš dalies pakeisti esamą vertikaliai mokesčių tikslais integruotą grupę, į ją įtraukiant integruojančios bendrovės seserines bendroves,
 - jei pagal atitinkamos valstybės narės administracinę ir teismų praktiką iki paskelbiant [2014 m. birželio 12 d. Sprendimą *SCA Group Holding ir kt.* (C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758)] tie teisės aktai buvo laikomi galiojančiais,
 - jei, paskelbus [ši] sprendimą ir nepasibaigus 2014 metams, kelios bendrovės pateikė prašymą leisti, vadovaujantis [šiuo] sprendimu, pagal horizontalus integravimo principą prisijungti prie esamos mokesčių tikslais integruotos grupės su egzistuojančia integruojančia bendrove ir
 - jei tas prašymas buvo pateiktas ne tik dėl 2014 mokesčių metų, kurie prašymo pateikimo metu dar nebuvo pasibaigę, bet ir dėl ankstesnių 2013 mokesčių metų, nuo kurių susijusios bendrovės atitiko visas esmines Sąjungos teisės nuostatas atitinkančias sąlygas, pagal kurias leidžiama taikyti integravimo mokesčių tikslais schemą?“

Dėl prejudicinių klausimų

Pirminės pastabos

- ¹⁶ Iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo, kuris pagal SESV 267 straipsnyje nustatytą teismų bendradarbiavimo sistemą vienintelis turi jurisdikciją aiškinti nacionalinę teisę (2018 m. lapkričio 7 d. Sprendimo *C ir A*, C-257/17, EU:C:2018:876, 34 punktą ir nurodyta jurisprudencija), paaiškinimų matyti, kad iš dalies pakeistame PMĮ 164bis straipsnyje numatyta galimybė horizontaliai mokesčių tikslais integruoti neintegruojančiosios patronuojančiosios bendrovės rezidentės arba

nerezidentės patronuojamąją bendrovę rezidentę su kitomis patronuojamosiomis bendrovėmis rezidentėmis. Vis dėlto, šio teismo teigimu, šis pakeitimas taikomas „tik nuo 2015 mokesčių metų“. Todėl pagrindinėje byloje nagrinėjamiems 2013 ir 2014 mokesčiniams metams ir toliau taikomas PMĮ 164bis straipsnis.

- 17 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat nurodo, kad PMĮ 164bis straipsnyje numatyta integravimo mokesčių tikslais schema yra speciali bendrovių grupės konsoliduoto pelno apmokestinimo tvarka ir reiškia, kad visos į integracijos sritį patenkančios bendrovės nustato jų pačių apskaitinius ir mokesčius rezultatus, iš atitinkamų apskaitos rezultatų pašalina dvigubus atskaitymus ar dvigubą apmokestinimą, kuris gali atsirasti dėl grupės bendrovių sudarytų sandorių, ir kad šie rezultatai yra konsoliduojami integruojančios bendrovės lygiu, o tai reiškia atitinkamų bendrovių teigiamų ir neigiamų rezultatų užskaitą, kad būtų gautas apmokestinamas konsoliduotas rezultatas mokesčių tikslais vienos integruojančios bendrovės lygiu. Pagal PMĮ 164bis straipsnį toks integravimas mokesčių tikslais buvo negalimas nedalyvaujant patronuojančiajai bendrovei ir buvo galimas tik vienos ir tos pačios mokesčių jurisdikcijos integravimo santykių atveju.
- 18 Be to, pagal prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo jurisprudenciją mokesčių mokėtojai, kurie atitinka PMĮ 164bis straipsnyje nustatytas materialiąsias sąlygas, turi teisę reikalauti, kad jiems būtų taikoma integravimo mokesčių tikslais schema, todėl kompetentingas mokesčių skyrius privalo duoti savo sutikimą, jei patikrinęs nustato, kad įvykdytos šios sąlygos.
- 19 Į prejudicinius klausimus reikia atsakyti atsižvelgiant į šiuos argumentus.

Dėl pirmojo klausimo

- 20 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar SESV 49 ir 54 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos, nors ir leidžiama patronuojančiajai bendrovei rezidentei arba patronuojančiosios bendrovės nerezidentės nuolatinei buveinei šioje valstybėje narėje vertikaliai integruoti mokesčių tikslais savo patronuojamąsias bendroves, patronuojančiosios bendrovės nerezidentės patronuojamųjų bendrovių horizontalus integravimas mokesčių tikslais neleidžiamas.
- 21 Įsisteigimo laisvė, kuri pagal SESV 49 straipsnį pripažįstama Sąjungos piliečiams, apima jų teisę imtis savarankiškai dirbančių asmenų veiklos ir ja verstis, taip pat steigti ir valdyti įmones tomis pačiomis sąlygomis, kokias įsisteigimo valstybės narės teisės aktai nustato savo pačios piliečiams. Remiantis SESV 54 straipsniu, ji apima pagal valstybės narės teisės aktus įsteigtų ir Sąjungoje savo pagrindines registruotas buveines, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą turinčių bendrovių teisę vykdyti veiklą atitinkamoje valstybėje narėje per patronuojamąją bendrovę, filialą ar atstovybę (2014 m. balandžio 1 d. Sprendimo *Felixstowe Dock and Railway Company ir kt.*, C-80/12, EU:C:2014:200, 17 punktą ir nurodyta jurisprudencija).
- 22 Dėl bendrovių primintina, kad jos priskiriamos konkrečios valstybės teisės sistemai pagal jų registruotą buveinę, kaip ji suprantama pagal SESV 54 straipsnį, kaip fiziniai asmenys – pagal pilietybę. Tačiau pripažinus, kad rezidavimo valstybė narė gali laisvai taikyti skirtingą vertinimą vien dėl to, kad bendrovės registruota buveinė yra kitoje valstybėje narėje, SESV 49 straipsnis taptų beprasmis. Taigi įsisteigimo laisvė skirta užtikrinti, kad priimančiojoje valstybėje narėje būtų taikomas nacionalinis vertinimas, ir kartu draudžia bet kokią diskriminaciją dėl bendrovių registruotos buveinės vietos (2014 m. birželio 12 d. Sprendimo *SCA Group Holding ir kt.*, C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758, 45 punktą ir nurodyta jurisprudencija).
- 23 Integravimo mokesčių tikslais schema, kaip nagrinėjamoji pagrindinėje byloje, yra mokesstinė lengvata atitinkamoms bendrovėms. Kompensuojant į integravimo sritį patenkančių bendrovių teigiamus ir neigiamus rezultatus ir šiuos rezultatus konsoliduojant integruojančios patronuojančiosios bendrovės

lygiu dėl integravimo mokesčių tikslais schemos atitinkamų bendrovių grupei suteikiama finansinė lengvata (pagal analogiją žr. 2014 m. birželio 12 d. Sprendimo *SCA Group Holding ir kt.*, C-39/13 – C-41/13, EU:C:2014:1758, 46 punktą).

- 24 Pagal PMĮ 164bis straipsnį tokia mokesčio lengvata suteikiama patrunuojančiosioms bendrovėms Liuksemburgo rezidentėms arba patrunuojančiųjų bendrovių nerezidentėms nuolatinėms buveinėms šioje valstybėje narėje, leidžiant konsoliduoti patrunuojamųjų bendrovių rezidentėms mokesčių rezultatus šių patrunuojančiųjų bendrovių ir nuolatinėms buveinėms lygiu.
- 25 Taigi pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai sukuria skirtingą vertinimą tarp, pirma, Liuksemburge buveinę turinčių patrunuojančiųjų bendrovių, kurios dėl integravimo mokesčių tikslais gali, be kita ko, kompensuoti jų pelningų patrunuojamųjų bendrovių teigiamais rezultatais neigiamus nuostolingų patrunuojamųjų bendrovių rezultatus, ir, antra, patrunuojančiųjų bendrovių, kurios taip pat turi patrunuojamųjų bendrovių Liuksemburge, bet kurios turi buveinę kitoje valstybėje narėje ir neturi nuolatinės buveinės Liuksemburge ir kurios negali pasinaudoti šia integravimo mokesčių tikslais schema, taigi ir šia schema suteikiama mokesčių lengvata.
- 26 Pirmesniame punkte konstatuoto skirtingo vertinimo nepaneigia argumentai, pateikti Liuksemburgo vyriausybės, kuri savo rašytinėse pastabose teigia, kad visoms bendrovėms, kurioms taikomas Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės mokestinis suverenitetas, taikomas toks pats vertinimas. Šios vyriausybės teigimu, pirma, jei patrunuojančioji bendrovė nerezidentė turi nuolatinę buveinę Liuksemburge, jai gali būti taikomas toks pats vertinimas kaip ir patrunuojančiosioms bendrovėms rezidentėms. Kita vertus, net esant išimtinai vidaus situacijai patrunuojančiosios bendrovės patrunuojamosios bendrovės negalėtų būti integruotos mokesčių tikslais be patrunuojančiosios bendrovės dalyvavimo.
- 27 Šiuo klausimu visų pirma reikia pažymėti, kad iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, jog pagrindinė byla susijusi ne su galimybe patrunuojančiajai bendrovei nerezidentei būti įtrauktai į Liuksemburgo integravimo mokesčių tikslais schemą taip pat kaip ir jos patrunuojamajai bendrovei rezidentei, o tik su galimybe horizontaliai integruoti pačių patrunuojamųjų bendrovių, kurios visos yra Liuksemburgo rezidentės, rezultatus. Todėl aplinkybė, kad patrunuojančiajai bendrovei nerezidentei netaikomas Liuksemburgo mokestinis suverenitetas, neturi reikšmės.
- 28 Be to, tiesa, kad esant išimtinai vidaus situacijai patrunuojančiosios bendrovės rezidentės patrunuojamųjų bendrovių rezidentėms integravimas mokesčių tikslais negali būti atliktas be šios bendrovės dalyvavimo. Kai horizontalus patrunuojančiosios bendrovės rezidentės patrunuojamųjų bendrovių rezidentėms integravimas neleidžiamas, vis dėlto šių patrunuojamųjų bendrovių rezultatai gali būti konsoliduoti, kaip nurodyta šio sprendimo 25 punkte, įtraukiant šių patrunuojamųjų bendrovių pelną į patrunuojančiosios bendrovės pelną.
- 29 Tačiau patrunuojančiosios bendrovės nerezidentės patrunuojamųjų bendrovių atveju patrunuojamųjų bendrovių pelno konsolidavimas neįmanomas nei taikant vertikalų, nei taikant horizontalų integravimą mokesčių tikslais.
- 30 Galiausiai, Teisingumo Teismo jurisprudencijoje nurodyta, kad SESV 49 straipsnio pirmos pastraipos antras sakiny aiškiai palieka ūkio subjektams galimybę laisvai pasirinkti tinkamą teisinę formą savo veiklai kitoje valstybėje narėje vykdyti ir šio laisvo pasirinkimo neturi riboti diskriminacinės mokesčių nuostatos (šiuo klausimu žr. 1986 m. sausio 28 d. Sprendimo *Komisija / Prancūzija*, 270/83, EU:C:1986:37, 22 punktą; 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Philips Electronics UK*, C-18/11, EU:C:2012:532, 13 punktą ir 2017 m. gegužės 17 d. Sprendimo *X*, C-68/15, EU:C:2017:379, 40 punktą ir nurodytą jurisprudenciją). Vadinasi, argumentas, kad nuolatinės buveinės ar tarpinės patrunuojamosios bendrovės, atliekančios esamų patrunuojamųjų bendrovių patrunuojančiosios

bendrovės vaidmenį, įsteigimas Liuksemburge būtų leidęs patronuojančiajai bendrovei nerezidentei pasinaudoti savo patronuojamųjų bendrovių rezidenčių rezultatų integravimu mokesčių tikslais, neturi reikšmės.

- 31 Tiek, kiek byloje nagrinėjamos PMĮ nuostatomis mokesčių požiūriu mažiau palankiai vertinamos tarpvalstybinės situacijos, palyginti su išimtinai vidaus situacijomis, šios nuostatos yra Sutarties nuostatomis dėl įsisteigimo laisvės iš principo uždraustas apribojimas (pagal analogiją žr. 2008 m. lapkričio 27 d. Sprendimo *Papillon*, C-418/07, EU:C:2008:659, 32 punktą ir 2014 m. birželio 12 d. Sprendimo *SCA Group Holding ir kt.*, C-39/13-C-41/13, EU:C:2014:1758, 48 punktą).
- 32 Toks apribojimas gali būti leidžiamas tik jei jis taikomas objektyviai nepanašioms situacijoms arba pagrįstas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu ir yra proporcingas šiam tikslui (šiuo klausimu žr. 2014 m. liepos 17 d. Sprendimo *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, 23 punktą ir 2018 m. birželio 12 d. Sprendimo *Bevola ir Jens W. Trock*, C-650/16, EU:C:2018:424, 20 punktą).
- 33 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją tarpvalstybinės situacijos ir vidaus situacijos panašumas turi būti nagrinėjamas atsižvelgiant į atitinkamomis nacionalinėmis nuostatomis siekiamą tikslą (šiuo klausimu žr. 2007 m. liepos 18 d. Sprendimo *Oy AA*, C-231/05, EU:C:2007:439, 38 punktą; 2010 m. vasario 25 d. Sprendimo *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, 22 punktą; 2014 m. birželio 12 d. Sprendimo *SCA Group Holding ir kt.*, C-39/13-C-41/13, EU:C:2014:1758, 28 punktą ir 2018 m. birželio 12 d. Sprendimo *Bevola ir Jens W. Trock*, C-650/16, EU:C:2018:424, 32 punktą).
- 34 Skirtingas patronuojančiųjų bendrovių, turinčių buveinę Liuksemburge, ir patronuojančiųjų bendrovių, turinčių buveinę kitoje valstybėje narėje ir neturinčių nuolatinės buveinės Liuksemburge, vertinimas, kiek tai susiję su galimybe konsoliduoti jų patronuojamųjų bendrovių rezultatą Liuksemburge, susijęs su objektyviai panašiomis situacijomis.
- 35 Iš tiesų, kaip matyti iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą, PMĮ 164bis straipsnyje nustatyta integravimo mokesčių tikslais schema numatyta mokesčių neutralumo sumetimais, kad būtų galima konsoliduotai apmokestinti dalį grupės bendrovių ar visas grupės bendroves.
- 36 Vis dėlto tiek, kiek tai susiję su Liuksemburge įsteigtų patronuojamųjų bendrovių rezultatų konsolidavimu ir jų apmokestinimu šioje valstybėje narėje, šis tikslas gali būti taip pat pasiektas grupių, kurių patronuojančioji bendrovė taip pat yra įsteigta šioje valstybėje narėje, ir grupių, kurių patronuojančiosios bendrovės nėra čia įsteigtos, atveju (pagal analogiją žr. 2014 m. birželio 12 d. Sprendimo *SCA Group Holding ir kt.*, C-39/13-C-41/13, EU:C:2014:1758, 51 punktą).
- 37 Galiausiai nei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, nei Liuksemburgo vyriausybė nenurodė bendrojo intereso pagrindų, kurie prireikūs galėtų pateisinti skirtingą vertinimą, kurį lemia pagrindinėje byloje nagrinėjama integravimo mokesčių tikslais schema.
- 38 Šiomis aplinkybėmis į pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip, jog SESV 49 ir 54 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos, nors ir leidžiama patronuojančiajai bendrovei rezidentei arba patronuojančiosios bendrovės nerezidentės nuolatinei buveinei šioje valstybėje narėje vertikalčiai integruoti mokesčių tikslais savo patronuojamąsias bendroves, patronuojančiosios bendrovės nerezidentės patronuojamųjų bendrovių horizontalus integravimas mokesčių tikslais neleidžiamas.

Dėl antrojo klausimo

- 39 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar SESV 49 ir 54 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos kitoje valstybėje narėje buveinę turinti patrunuojančioji bendrovė įpareigojama išskaidyti vienos iš jos patrunuojamųjų bendrovių ir tam tikro skaičiaus jos žemesnės grandies patrunuojamųjų bendrovių rezidenčių vertikalų integravimą mokesčių tikslais, kad ši patrunuojamoji bendrovė galėtų horizontaliai integruotis mokesčių tikslais su kitomis minėtos patrunuojančiosios bendrovės patrunuojamosiomis bendrovėmis, nors integruojanti patrunuojamoji bendrovė rezidentė lieka ta pati ir vertikalus integravimas mokesčių tikslais išskaidymas prieš nacionalinės teisės aktuose numatyto minimalaus integravimo laikotarpio pabaigą reiškia atitinkamų bendrovių individualų patikslintą apmokestinimą.
- 40 Šiuo klausimu visų pirma reikia pažymėti, kad, kaip savo prašyme priimti prejudicinį sprendimą nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, iš dalies pakeistu PMĮ 164bis straipsniu nustatyta horizontalaus integravimo mokesčių tikslais schema sukurta kaip alternatyvi vertikalus integravimo schema, todėl šios dvi schemos netaikomos kartu, o vienos schemos pakeitimas į kitą lemia anksčiau egzistavusios integruotos mokesčių tikslais grupės išskaidymą.
- 41 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nuomone, nors iš dalies pakeistas PMĮ 164bis straipsnis negali būti taikomas atgaline data pagrindinėje byloje nagrinėjamiems mokestiniams metams, tačiau PMĮ 164bis straipsnį, taikomą šiems mokestiniams metams, reikia aiškinti atsižvelgiant į vertikalus ir horizontalus integravimo mokesčių tikslais schemų atskyrimą, o tai reiškia pareigą išskaidyti anksčiau egzistavusį vertikalų integravimą mokesčių tikslais prieš galint sudaryti horizontaliai integruotą mokesčių tikslais grupę. Vis dėlto integruotos mokesčių tikslais grupės egzistavimo išskaidymas prieš pasibaigiant minimaliam šio integravimo laikotarpiui, kuris pagal PMĮ 164bis straipsnio 4 dalį yra penkeri veiklos metai, lemia visų bendrovių, kurios nesilaikė minėtos minimalios trukmės, individualų patikslintą apmokestinimą. Šis individualus patikslintas apmokestinimas atliekamas tais metais, kai rezultatų konsolidavimas nebeleidžiamas.
- 42 Galiausiai iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamus nacionalinės teisės aktus tiek, kiek tai susiję su grupe, kurią sudaro patrunuojančioji bendrovė, kurios buveinė yra Liuksemburge, ir patrunuojamosios bendrovės rezidentės, patrunuojamoji bendrovė rezidentė gali prisijungti prie anksčiau egzistavusios integruotos mokesčių tikslais grupės ir ją palikti pasibaigus minimaliam penkerių metų laikotarpiui; taip integruotų patrunuojamųjų bendrovių lygiu bet koks integruotos mokesčių tikslais grupės sudėties pasikeitimas nelemia buvusios integruotos mokesčių tikslais grupės išskaidymo ir naujos grupės sukūrimo.
- 43 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad patrunuojančioji bendrovė, kurios buveinė yra Liuksemburge, gali laisvai nuspręsti įtraukti patrunuojamąją bendrovę rezidentę į egzistuojančią integruotą mokesčių tikslais grupę ir ją iš jos pašalinti po minimalaus penkerių metų laikotarpio, todėl šiai patrunuojamajai bendrovei vėl bus taikoma individualus apmokestinimo tvarka, ir nė dėl vienos iš šių operacijų nebus išskaidyta buvusi integruota grupė ir nebus sukurta nauja grupė.
- 44 Vis dėlto dėl vertikalus ir horizontalus integravimo mokesčių tikslais schemų atskyrimo, kaip nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, patrunuojančioji bendrovė, kurios buveinė yra kitoje valstybėje narėje ir neturi nuolatinės buveinės Liuksemburge, gali integruoti savo patrunuojamąsias bendrovės rezidentes tik išskaidydama vertikalų integravimą mokesčių tikslais, egzistuojantį tarp vienos iš šių patrunuojamųjų bendrovių ir tam tikrų jos žemesnės grandies patrunuojamųjų bendrovių rezidenčių. Jei šios patrunuojamosios bendrovės rezidentės ir jos žemesnės grandies patrunuojamųjų bendrovių rezidenčių integravimas buvo taikomas ne visoms atitinkamoms bendrovėms ar tik kai kurioms iš jų per visą pagrindinėje byloje nagrinėjamuose nacionalinės teisės aktuose numatytą minimalų penkerių metų laikotarpį, dėl egzistuojančio integravimo išskaidymo atitinkamų bendrovių apmokestinimas patikslinamas.

- 45 Galimybė įtraukti patronuojamąją bendrovę į anksčiau egzistavusią integruotą mokesčių tikslais grupę neišskaidant ankstesnės integruotos grupės ir nesukuriant naujos grupės yra mokesčių lengvata atitinkamoms bendrovėms.
- 46 Vadinas, šiuo atveju patronuojančioji bendrovė, kurios buveinė yra kitoje valstybėje narėje nei Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, dėl pareigos išskaidyti esamą integruotą grupę prieš horizontaliai integruojant mokesčių tikslais jos patronuojamąsias bendroves rezidentės vertinama mažiau palankiai, palyginti su patronuojančiąja bendrove, kurios buveinė yra šioje valstybėje narėje.
- 47 Priešingai, nei savo rašytinėse pastabose teigia Liuksemburgo vyriausybė, šiuo klausimu neturi reikšmės aplinkybė, kad išimtinai vidaus situacijoje nė viena bendrovė tuo pačiu metu negali priklausyti dviem integruotoms grupėms.
- 48 Iš tiesų, kaip buvo pažymėta šio sprendimo 25, 28 ir 43 punktuose, Liuksemburge buveinę turinti patronuojančioji bendrovė vis dėlto gali pasiekti, kad patronuojamosios bendrovės rezultatai būtų konsoliduoti kartu su kitų patronuojamųjų bendrovių rezidenčių rezultatais, įtraukdama šią patronuojamąją bendrovę į esamą vertikalų integravimą mokesčių tikslais. Vadinas, susiklosčius tokiai vidaus situacijai nekyla dviejų integruotų grupių egzistavimo tuo pačiu metu problema ir tik patronuojančioji bendrovė nerezidentė susiduria su pareiga išskaidyti anksčiau buvusią integruotą grupę, kad būtų konsoliduoti jos patronuojamųjų bendrovių rezidenčių rezultatai.
- 49 Todėl tai, kad patronuojančioji bendrovė nerezidentė, kuri neturi nuolatinės buveinės Liuksemburge, gali horizontaliai integruoti savo patronuojamąsias bendroves rezidentės tik išskaidžiusi bendrovių ir tam tikrų jos žemesnės grandies patronuojamųjų bendrovių rezidenčių esamą vertikalų integravimą, sudaro nepalankesnes sąlygas tarpvalstybinėms situacijoms, palyginti su išimtinai vidaus situacijomis. Taigi tokia faktinė pareiga yra Sutarties nuostatomis dėl įsisteigimo laisvės iš esmės draudžiamas apribojimas, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 31 punkte nurodytą jurisprudenciją.
- 50 Pagal šio sprendimo 32 straipsnyje primintą jurisprudenciją toks apribojimas leidžiamas, tik jei jis taikomas objektyviai nepanašioms situacijoms arba pagrįstas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu ir yra proporcingas šiam tikslui.
- 51 Liuksemburgo vyriausybė tvirtina, kad situacija, kai Liuksemburge buveinę turinti patronuojančioji bendrovė vertikalčiai integruoja mokesčių tikslais patronuojamąją bendrovę rezidentę, nėra panaši, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 33 punkte primintą Teisingumo Teismo jurisprudenciją, į situaciją, kai bendrovės, kurios buveinė yra kitoje valstybėje narėje, patronuojamoji bendrovė ketina integruotis su kita patronuojamąja bendrove, nes patronuojamosios bendrovės vertikalus integravimas mokesčių tikslais galimas tik tuo atveju, jei patronuojančiajai bendrovei tiesiogiai ar netiesiogiai priklauso bent 95 % patronuojamosios bendrovės kapitalo dalių ir kai patronuojamoji bendrovė, kuri ketina integruotis su kita patronuojamąja bendrove, neturi 95 % šios patronuojamosios bendrovės kapitalo.
- 52 Kadangi, kaip matyti iš šio sprendimo 35 punkto, dalies grupės bendrovių ar visų šios grupės bendrovių konsoliduoto apmokestinimo tikslą, kiek tai susiję su patronuojamųjų bendrovių rezidenčių Liuksemburge gauto rezultato konsolidavimu ir jo apmokestinimu šioje valstybėje narėje, gali pasiekti tiek grupės, kurių patronuojančioji bendrovė įsteigta šioje valstybėje narėje, tiek grupės, kurių patronuojančioji bendrovė nėra čia įsteigta, reikia konstatuoti, kad dėl to, jog kitoje valstybėje narėje įsteigta patronuojančioji bendrovė tiesiogiai ar netiesiogiai turi ne mažiau nei 95 % patronuojamųjų bendrovių rezidenčių, kurios ketina konsoliduoti jų rezultatus, kapitalo, skirtingas vertinimas negali būti pateisinamas objektyvios situacijos skirtumu.
- 53 Be to, nei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, nei Liuksemburgo vyriausybė nenurodė privalomųjų bendrojo intereso pagrindų, pateisinančių tokį apribojimą.

54 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į antrąjį klausimą reikia atsakyti taip, jog SESV 49 ir 54 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos kitoje valstybėje narėje buveinę turinti patrunuojančioji bendrovė įpareigojama išskaidyti vienos iš jos patrunuojamųjų bendrovių ir tam tikro skaičiaus jos žemesnės grandies patrunuojamųjų bendrovių rezidenčių vertikalų integravimą mokesčių tikslais, kad ši patrunuojamoji bendrovė galėtų horizontaliai integruotis mokesčių tikslais su kitomis minėtos patrunuojančiosios bendrovės patrunuojamosiomis bendrovėmis, nors integruojanti patrunuojamoji bendrovė rezidentė lieka ta pati ir vertikalus integravimas mokesčių tikslais išskaidymas prieš nacionalinės teisės aktuose numatyto minimalaus integravimo laikotarpio pabaigą reiškia atitinkamų bendrovių individualų patikslintą apmokestinimą.

Dėl trečiojo klausimo

55 Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar SESV 49 ir 54 straipsniai ir Sąjungos teisės veiksmingumo principas turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami valstybės narės teisės aktai, susiję su integravimo mokesčių tikslais schema, kuriuose numatyta, kad bet koks prašymas, kuriuo siekiama pasinaudoti tokia schema, kompetentingai institucijai būtinai turi būti pateiktas iki pirmųjų mokestinių metų, kuriems prašoma taikyti šią schemą, pabaigos.

56 Prašyme priimti prejudicinį sprendimą nacionalinis teismas nurodo, kad PMĮ 164bis straipsnio 4 dalyje nenumatytas apmokestinamojo asmens reikalavimų nei naikinamasis terminas tiek ikiteisminiame, tiek teisminiame lygyje, nei senaties terminas, atgaline data apribojantis tokio reikalavimo priimtinumą, bet ja siekiama apibrėžti leidimo taikyti integravimo mokesčių tikslais schemą procedūrą. Šia nuostata iš tiesų siekiama, kad kompetentingo mokesčių skyriaus pripažinimas, jog prašyme nurodytai bendrovių grupei taikoma integravimo mokesčių tikslais schema, galėtų būti nustatytas tinkamu momentu prieš visoms susijusioms bendrovėms rengiant savo įmonių ataskaitas už pirmuosius integravimo mokesčių tikslais schemos taikymo metus ir su jais susijusias mokesčių deklaracijas.

57 Nagrinėjamu atveju trečiasis klausimas pateiktas tokiomis aplinkybėmis, kai, kaip paaiškina prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kiek tai susiję su 2013 mokestiniais metais, pagal Liuksemburgo administracinę ir teismų praktiką nacionalinės teisės aktai, pagal buvo neįmanomas tos pačios patrunuojančiosios bendrovės, kurios buveinė yra kitoje valstybėje narėje, patrunuojamųjų bendrovių horizontalus integravimas mokesčių tikslais, buvo laikomi suderinamais su Sąjungos teise.

58 Šiuo klausimu B, C ir D teigia, kad jų pavėlavimas pateikti prašymą dėl horizontalaus integravimo mokesčių tikslais, susijusio su 2013 mokestiniais metais, pateisinamas tuo, jog iki paskelbiant 2014 m. birželio 12 d. Sprendimą *SCA Group Holding ir kt.* (C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758) pagal Liuksemburgo administracinę ir teismų praktiką toks prašymas buvo draudžiamas. Vis dėlto jos pateikė prašymą netrukus po šio sprendimo paskelbimo, t. y. tuo metu, kai turėjo realių galimybių, kad šis prašymas bus patenkintas, ir prieš pasibaigiant bendram penkerių metų senaties terminui, numatytam Liuksemburgo teisėje.

59 Šiuo klausimu iš atsakymų į pirmąjį ir antrąjį klausimus matyti, kad SESV 49 ir 54 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos, nors ir leidžiamas integravimas mokesčių tikslais leidžiamas patrunuojančiosios bendrovės rezidentės ar patrunuojančiosios bendrovės nerezidentės nuolatinės buveinės šioje valstybėje narėje ir jų patrunuojamųjų bendrovių rezidenčių integravimas mokesčių tikslais, pagal juos neleidžiamas vien patrunuojančiosios bendrovės nerezidentės patrunuojamųjų bendrovių rezidenčių horizontalus integravimas mokesčių tikslais.

60 Pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją Sąjungos teisės normos išaiškinimas, kurį pateikia Teisingumo Teismas įgyvendindamas SESV 267 straipsniu jam suteiktą kompetenciją, paaiškina ir patikslina šios normos prasmę ir apimtį, kaip ji turi arba turėjo būti suprantama ir

- taikoma nuo jos įsigaliojimo momento. Iš to išplaukia, kad taip išaiškinimą normą teismas gali ir turi taikyti net teisiniams santykiams, atsiradusiems ir susidariusiems iki sprendimo, kuriame išnagrinėtas prašymas dėl išaiškinimo, jei, be to, yra įvykdytos sąlygos, leidžiančios kompetentinguose teismuose pareikšti ieškinį, susijusį su šios normos taikymu (2007 m. kovo 6 d. Sprendimo *Meilicke ir kt.*, C-292/04, EU:C:2007:132, 34 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 61 Pagrindinėje byloje formali sąlyga, susijusi su pareiga pateikti prašymą taikyti integravimo mokesčių tikslais schemą prieš pasibaigiant pirmiesiems mokestiniams metams, kuriems prašoma taikyti šią schemą, dėl 2013 mokestinių metų nebuvo įvykdyta.
- 62 Šiuo klausimu pasakytina, kad nors prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas šio termino nelaiko naikinamuoju terminu, iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos vis dėlto matyti, kad dėl minėto termino nesilaikymo *Tribunal administratif* (Administracinis teismas) atmetė skundą dėl sprendimo, kuriuo atmestas prašymas dėl integravimo, kiek tai susiję su 2013 mokestiniais metais.
- 63 Taigi klausimas, ar aplinkybė, kad praleistas terminas pateikti prašymą dėl integravimo mokesčių tikslais tokiais aplinkybėmis, kokios aptariamose pagrindinėje byloje, gali būti panaudota prieš pareiškėjas pagrindinėje byloje, turi būti nagrinėjamas atsižvelgiant pagal analogiją į lygiavertiškumo ir veiksmingumo principus, kurie taikomi prašymams, skirtiems užtikrinti naudojimąsi teise, kurią suinteresuotasis asmuo kildina iš Sąjungos teisės (šiuo klausimu žr. 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *TDC*, C-327/15, EU:C:2016:974, 89–91 punktus), ir ieškiniams teisme, skirtiems tokios teisės išsaugojimui užtikrinti (šiuo klausimu žr., be kita ko, 2018 m. spalio 24 d. Sprendimo *XC ir kt.*, C-234/17, EU:C:2018:853, 22 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).
- 64 Kalbant apie lygiavertiškumo principą, iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos nematyti, kad PMĮ 164bis straipsnio 4 dalyje numatytas prašymo integruoti mokesčių tikslais pateikimo terminas neatitinka šio principo.
- 65 Dėl veiksmingumo principo primintina, kad kiekvienu atveju valstybės narės privalo užtikrinti veiksmingą Sąjungos teisėje įtvirtintų teisių apsaugą ir kad pagal šį principą ypač reikalaujama, kad dėl valstybių narių mokesčių institucijų Sąjungos teisės sistemos suteiktų teisių įgyvendinimas netaptų praktiškai neįmanomas ar pernelyg sudėtingas (2017 m. gruodžio 20 d. Sprendimo *Caterpillar Financial Services*, C-500/16, EU:C:2017:996, 41 punktą).
- 66 Pagal suformuotą jurisprudenciją kiekvieną atvejį, kai kyla klausimas, ar dėl nacionalinės procesinės teisės nuostatos Sąjungos teisės taikymas tampa neįmanomas arba pernelyg sudėtingas, reikia nagrinėti atsižvelgiant į šios nuostatos svarbą visame procese, proceso eigą ir jo ypatumus įvairiose nacionalinėse institucijose. Žvelgiant iš šios perspektyvos, prireikus reikia, be kita ko, atsižvelgti į teisės į gynybą apsaugą, teisinio saugumo ir tinkamos proceso eigos principus (2018 m. vasario 22 d. Sprendimo *INEOS Köln*, C-572/16, EU:C:2018:100, 44 punktą ir 2018 m. spalio 24 d. Sprendimo *XC ir kt.*, C-234/17, EU:C:2018:853, 49 punktą).
- 67 Be to, dėl veiksmingumo principo Teisingumo Teismas yra pripažinęs, jog tai, kad teisinio saugumo, kuris apsaugo tiek mokesčių mokėtoją, tiek administratorių, sumetimais nustatomi protingi naikinamieji terminai pareikšti ieškinį, atitinka Sąjungos teisę. Dėl tokių senaties terminų naudojimas Sąjungos teisėje nustatytais teisėmis netampa praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas, net jei dėl šių terminų suėjimo ieškinys ar jo dalis *per definitionem* privalo būti atmesti (2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Q-Beef ir Bosschaert*, C-89/10 ir C-96/10, EU:C:2011:555, 36 punktą ir nurodyta jurisprudencija). Pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją tai, kad Teisingumo Teismas gali konstatuoti Sąjungos teisės pažeidimą, iš esmės neturi poveikio senaties termino eigos pradžia (2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Q-Beef ir Bosschaert*, C-89/10 ir C-96/10, EU:C:2011:555, 47 punktą ir nurodyta jurisprudencija).

- 68 Pagal Sąjungos teisę nacionalinės valdžios institucijoms draudžiama remtis protingo senaties termino pasibaigimu, tik jeigu dėl jų elgesio, egzistuojant naikinamajam terminui, iš asmens buvo visiškai atimta galimybė pasinaudoti teisėmis pagal Sąjungos teisę nacionaliniuose teismuose (šiuo klausimu žr. 2010 m. balandžio 15 d. Sprendimo *Barth*, C-542/08, EU:C:2010:193, 33 punktą ir 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Q-Beef ir Bosschaert*, C-89/10 ir C-96/10, EU:C:2011:555, 51 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).
- 69 Žinoma, dėl prieinamų teisių gynimo priemonių, siekiant nustatyti valstybės narės atsakomybę už Sąjungos teisės pažeidimą, įgyvendinimo Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad veiksmingumo principui prieštarautų tai, jei iš nukentėjusiųjų asmenų būtų reikalaujama sistemškai pasinaudoti visomis jiems prieinamomis teisinės gynybos priemonėmis, net jei tai būtų pernelyg sunku ar to negalima būtų pagrįstai iš jų reikalauti (2009 m. kovo 24 d. Sprendimo *Danske Slagterier*, C-445/06, EU:C:2009:178, 62 punktas ir 2010 m. lapkričio 25 d. Sprendimo *Fuß*, C-429/09, EU:C:2010:717, 77 punktas).
- 70 2001 m. kovo 8 d. Sprendimo *Metallgesellschaft ir kt.* (C-397/98 ir C-410/98, EU:C:2001:134) 104–106 punktuose Teisingumo Teismas nusprendė, kad būtų neįmanoma arba pernelyg sudėtinga naudotis teisėmis, kurias privatiems asmenims suteikia tiesiogiai taikomos Sąjungos teisės nuostatos, jeigu jų prašymai dėl žalos atlyginimo, grindžiami Sąjungos teisės pažeidimu, turėtų būti atmesti arba susiaurinti tik dėl to, jog privatus asmenys neprašė leisti pasinaudoti Sąjungos nuostatomis jiems suteikta teise, kurios nacionalinis įstatymas jiems nenumatė, kad šiam tikslui numatytais teisinėmis gynybos priemonėmis, remdamiesi Sąjungos teisės viršenybe ir tiesioginiu veikimu, galėtų užginčyti valstybės narės atsisakymą. Tokiu atveju būtų nepagrįsta reikalauti iš nukentėjusiųjų asmenų pasinaudoti jiems prieinamomis teisinės gynybos priemonėmis, nes jie bet kuriuo atveju būtų turėję iš anksto įvykdyti bylose, kuriose priimtas tas sprendimas, nagrinėtą mokėjimo pareigą, ir net jei nacionalinis teismas būtų nusprendęs, kad išankstinis šio mokėjimo pobūdis nesuderinamas su Sąjungos teise, atitinkami asmenys nebūtų galėję susigrąžinti šios sumos ir jiems galbūt būtų skirta bauda.
- 71 Vis dėlto, nors pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamus teisės aktus, Liuksemburgo administracinę ir teismų praktiką, kalbant apie 2013 m. mokestinius metus, nebuvo leidžiamas vien tos pačios patronuojančiosios bendrovės patronuojamųjų bendrovių horizontalus integravimas mokesčių tikslais, pareiškėjoms pagrindinėje byloje dėl prašymo taikyti integravimą nebūtų kilusi tokia pati finansinė ir teisinė rizika, kokia nagrinėta bylose, kuriose priimti 2001 m. kovo 8 d. Sprendimas *Metallgesellschaft ir kt.* (C-397/98 ir C-410/98, EU:C:2001:134, 104 punktas) ir 2010 m. lapkričio 25 d. Sprendimas *Fuß*, (C-429/09, EU:C:2010:717, 81 punktas), tačiau galėjo būti toks integravimas pagrįstai reikalaujamas iš jų.
- 72 Nagrinėjamu atveju, kiek tai susiję su 2013 m. mokestiniais metais, pareiškėjos pagrindinėje byloje iš tiesų turėjo galimybę bet kuriuo metu tais metais pateikti prašymą dėl horizontalaus integravimo mokesčių tikslais, remdamosi Liuksemburgo teisės aktų nesuderinamumu su Sąjungos teise. Be to, kaip matyti iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos, tokį prašymą jos pateikė remdamosi Sąjungos teise, kiek tai susiję su 2014 m. mokestiniais metais, prieš pakeičiant Liuksemburgo įstatymą taip, kad būtų leidžiamas toks integravimas.
- 73 Tai, kad, atsižvelgiant į nacionalinės teisės aktus, nacionalinę administracinę ir teismų praktiką, pareiškėjos pagrindinėje byloje manė, jog tokio prašymo pateikimas bus nesėkmingas, negali būti prilyginta nei objektyviai negalėjimui pateikti tokį prašymą, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 68 punkte primintą Teisingumo Teismo jurisprudenciją, nei situacijai, kai tokie veiksmai sukeltų pernelyg didelių sunkumų arba to nebūtų galima pagrįstai reikalauti iš jų, kaip tai suprantama pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją, primintą šio sprendimo 69 punkte.

74 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į trečiąją klausimą reikia atsakyti taip, jog lygiavertiškumo ir veiksmingumo principai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos nedraudžiami valstybės narės teisės aktai, susiję su integravimo mokesčių tikslais schema, kuriuose numatyta, kad bet koks prašymas, kuriuo siekiama pasinaudoti tokia schema, kompetentingai institucijai būtinai turi būti pateiktas iki pirmųjų mokesčių metų, kuriems prašoma taikyti šią schemą, pabaigos.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

75 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (antroji kolegija) nusprendžia:

- 1. SESV 49 ir 54 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos, nors ir leidžiama patronuojančiajai bendrovei rezidentei arba patronuojančiosios bendrovės nerezidentės nuolatinei buveinei šioje valstybėje narėje vertikalčiai integruoti mokesčių tikslais savo patronuojamąsias bendroves, patronuojančiosios bendrovės nerezidentės patronuojamųjų bendrovių horizontalus integravimas mokesčių tikslais neleidžiamas.**
- 2. SESV 49 ir 54 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos kitoje valstybėje narėje buveinę turinti patronuojančioji bendrovė įpareigojama išskaidyti vienos iš jos patronuojamųjų bendrovių ir tam tikro skaičiaus jos žemesnės grandies patronuojamųjų bendrovių rezidenčių vertikalų integravimą mokesčių tikslais, kad ši patronuojamoji bendrovė galėtų horizontaliai integruotis mokesčių tikslais su kitomis minėtos patronuojančiosios bendrovės patronuojamosiomis bendrovėmis, nors integruojanti patronuojamoji bendrovė rezidentė lieka ta pati ir vertikalaus integravimo mokesčių tikslais išskaidymas prieš nacionalinės teisės aktuose numatyto minimalaus integravimo laikotarpio pabaigą reiškia atitinkamų bendrovių individualų patikslintą apmokestinimą.**
- 3. Lygiavertiškumo ir veiksmingumo principai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos nedraudžiami valstybės narės teisės aktai, susiję su integravimo mokesčių tikslais schema, kuriuose numatyta, kad bet koks prašymas, kuriuo siekiama pasinaudoti tokia schema, kompetentingai institucijai būtinai turi būti pateiktas iki pirmųjų mokesčių metų, kuriems prašoma taikyti šią schemą, pabaigos.**

Parašai.